مجلة جامعة بخت الرضا المحكمة، ربع السنوية، العدد (46)، المجلد (1) سبتمبر 2026م
معامل التأثير العربي (1.25)
ISSN:[1858-6139],Online

اثر استخدام التكاليف علي أساس الأنشطة في تحسين القيمة وزيادة الربحية بالتطبيق علي شركة سيقا للغلال

حنان حسين عيسى كرم[1]
[1]جامعة دلتا العلوم والتكنولوجيا

تاريخ الاستلام:2026/09/23م تاريخ النشر:2026/09/30م

الملخص:

تمثلت مشكلة الدراسة في بيان مدى أثر تطبيق نظام التكاليف على أساس الأنشطة (ABC) في تحسين القيمة وزيادة الربحية لدى الشركات الصناعية. وهدفت الورقة إلى تقييم دور الإدارة على أساس الأنشطة (ABM) في تعزيز القيمة التشغيلية وتحقيق الأرباح، من خلال دقة تسعير المنتجات، وتوفير البيانات والمعلومات المحاسبية والتقارير المالية اللازمة في التوقيت المناسب لاتخاذ القرارات. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي، حيث تُوجت باستبانة وُزعت على عينة من المحللين الماليين والموظفين بشركة سيقا للغلال. وتوصلت الدراسة إلى عدة نتائج، أبرزها: أن استخدام نظام التكاليف على أساس الأنشطة يسهم بفعالية في زيادة الربحية، ويساعد في تنظيم سير العمل وتقليل فترات التأخير التشغيلي. وبناءً على هذه النتائج، أوصت الدراسة بضرورة اعتماد أدوات التكاليف على أساس الأنشطة لتنفيذ العمليات والإجراءات المحاسبية بسرعة ودقة أعلى مقارنة بالطرق التقليدية.

كلمات مفتاحية :التكاليف على أساس الأنشطة، الإدارة على أساس الأنشطة، تحسين القيمة، زيادة الربحية، شركة سيقا للغلال.

Abstract

The research problem of this study lies in examining the impact of applying the Activity-Based Costing (ABC) system on enhancing value and increasing profitability within industrial enterprises. This paper aimed to evaluate the role of Activity-Based Management (ABM) in optimizing operational value and boosting profits by improving product pricing accuracy and providing timely accounting data, financial statements, and decision-relevant information. The study adopted a descriptive-analytical approach, utilizing a questionnaire distributed to a sample of financial analysts and employees at Sayga Flour Mills Company. The findings revealed that implementing the ABC system significantly contributes to improving profitability, streamlines workflow organization, and reduces operational delays. Based on these results, the study recommended the adoption of ABC tools to execute accounting operations and procedures with higher speed and accuracy compared to traditional costing methods.

Keywords: Activity-Based Costing (ABC), Activity-Based Management (ABM), Value Enhancement, Profitability Growth, Product Pricing, Sayga Flour Mills Co

مقدمة

شكل إدارة التكاليف أحد الأركان الأساسية التي تعتمد عليها المؤسسات الاقتصادية للارتقاء بكفاءتها التشغيلية ودعم قدرتها التنافسية. وفي ظل التطورات المتسارعة في بيئة الأعمال المعاصرة والزيادة الملحوظة في التكاليف غير المباشرة، أصبحت أساليب المحاسبة التقليدية غير قادرة على تقديم معلومات دقيقة تعكس الاستهلاك الفعلي للموارد، مما قد يؤدي إلى قرارات تسعيرية وتحليلية غير دقيقة. من هذا المنطلق، برز مدخل التكاليف على أساس الأنشطة (Activity–Based Costing – ABC) كأداة استراتيجية متطورة تُعيد ربط التكاليف بالأنشطة الفعلية التي تُستهلك من أجل تقديم المنتج أو الخدمة. ولا يقتصر هذا المدخل على قياس التكلفة بدقة فحسب، بل يمتد ليشمل الإدارة على أساس الأنشطة (Activity–Based Management – ABM) التي تهدف إلى تحليل العمليات والتخلص من الأنشطة غير المضيفة للقيمة، بما يسهم بشكل مباشر في تحسين سلسلة القيمة، رفع كفاءة الأداء التشغيلي، وتعزيز مستويات الربحية المستدامة في المؤسسات الإنتاجية الخدمية والصناعية . لم يعد الهدف من التكاليف علي أساس الانشطة قاصراً على تسجل العمليات الإدارية والمحاسبية وتحديد المركز المالي، وتحديد نتائج هذه العمليات في صورة إجمالية، وإنما تطرق علم الادارة في القرن الأخير إلى العديد من المجالات الأخرى. وقد ظهرت التكاليف علي أساس الأنشطة بان نظام شامل يوجه انتباه الإدارة نحو الأنشطة بهدف تحسين القيمة التي يحصل عليها العميل والربح الناتج عن تقديم هذه القيمة، حيث لا تكتفي التكاليف على أساس الأنشطة بخفض التكاليف، بل تعمل على تعظيم الهوامش الربحية من خلال دقة تسعير المنتجات الأنظمة التقليدية، غالباً ما "يُدعم" المنتج بسيط التصنيع المنتج المعقد، مما يؤدي لتسعير خاطئ. نظام ABC يكشف التكلفة الحقيقية، مما يسمح بـــرفع أسعار المنتجات التي تستهلك موارد كبيرة. وخفض أسعار المنتجات المظلومة تكاليفياً لكسب حصة سوقية أكبر .

مشكلة الدراسة: يمكن صياغة المشكلة في التساؤلات الآتية:

1/ ما هو أثر استخدام التكاليف علي أساس الأنشطة في زيادة الربحية

2/ هل يؤثر توفر البيانات والمعلومات الخاصة بالتكاليف علي أساس الأنشطة في تحسين القيمة .

أهمية الدراسة: تتجسد أهمية الدراسة في النقاط التالية:

1/ إحكام الرقابة على التكاليف علي أساس الأنشطة في زيادة الربحية

2/ وعلى استخدام عوامل الإنتاج ومتابعتها على مستوى الإشراف والمسئولية.

3/ توفير أساس سليم لتقويم الإنتاج التام، والإنتاج غير التام، والإنتاج تحت التنفيذ في اخر الفترة المالية وذلك لأغراض التصوير الصحيح لنتائج الأعمال والقوائم المالية والحسابات الاقتصادية القومية.

أهداف الدراسة:

1/ تقييم قياس وتحليل أثر استخدام التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين قيمة المنتج

2/ معرفة العلاقة بين التكاليف على أساس الأنشطة و زيادة الربحية.

3/ التعرف على مدى مواكبة التكاليف علي أساس الأنشطة في زيادة الربحية.

4/ التعرف على واقع استخدام التكاليف على أساس الأنشطة والممارسات الفعلية للنظام داخل العمليات التشغيلية والمالية في الشركات .

5/ معرفة الأثر على تحسين القيمة وكشف دور نظام التكاليف على أساس الأنشطة في استبعاد الأنشطة التي لا تضيف قيمة

فروض الدراسة :

1/ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستخدام التكاليف على اساس الأنشطة في تحسين الربحية .

2/ توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستخدام التكاليف على اساس الانشطة في تحسين القيمة .

منهج الدراسة: اعتمدت الدراسة على المنهج التاريخي والمنهج الوصفي التحليلي.

الدراسات السابقة

دراسة : الحسيني والتميمي (2024): [1] تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة لزيادة الربحية المستدامة هدفت الدراسة إلى التعرف على دور نظام الإدارة على أساس الأنشطة في تعزيز الربحية. اعتمدت الدراسة على المنهج الوصفي التحليلي النتائج ، توصلت الدراسة إلى أن تطبيق نظام الإدارة على أساس الأنشطة يسهم بفاعلية في تخفيض التكاليف التشغيلية عن طريق "تحليل القيمة للأنشطة"، وحذف أو تقليص الأنشطة التي لا تضيف قيمة للعميل، مما ينعكس إيجاباً على تعظيم أرباح المنشأة واستدامتها

[2] دراسة (الراوي والعبيدي، 2020): التكاليف على أساس الأنشطة وأثرها في تحسين الأرباح والقيمة هدفت الدراسة إلى بيان مدى مساهمة أدوات في تخفيض التكاليف الإنتاجية، وقد وتحسين القيمة المقدمة للمستهلك النهائي في إحدى المؤسسات الخدمية، مع استخدام الاستبيان لجمع البيانات اعتمدت الدراسة على أسلوب دراسة الحالة. خلصت الدراسة إلى أن تحليل الأنشطة وفق نظام التكاليف على اساس الأنشطة يمثل الأساس حيث يساعد الإدارة في تحديد الأنشطة المهدرة للموارد وتوجيه الجهود نحو تحسين العمليات، مما يرفع القيمة التشغيلية الإجمالية للمؤسسة ويعظم ربحيتها

[3](Morlacchi & Vignali, 2020) : هدفت الدراسة لاختبار أثر دمج نظام التكاليف والإدارة على أساس الأنشطة على الأداء المالي والتشغيلي للشركات الصناعية، اعتمدت الدراسة على منهج مسحي مقارن بين مجموعة من الشركات التي تطبق النظام والشركات التي تعتمد على الطرق التقليدية. أظهرت النتائج أن الشركات التي تبنت مدخل حققت مستويات ربحية أعلى وأداء تشغيلياً أفضل بكثير مقارنة بنظيراتها، نتيجة قدرة النظام على توفير رؤية واضحة حول مسببات التكلفة وعزل الهدر.

---

[1] -الحسيني، عز الدين حسن، والتميمي، محمد نعمان (2023 .)تطبيق الإداره على أساس الأنشطة لزياده الربحية المستدامة: دراسة استطلاعية .المجلة العراقية للعلوم الاقتصادية،)عدد خاص لوقائع المؤتمر العلمي الدولي السادس)، ص ص. 115-138.

[2] - الراوي، حكمة أحمد، والعبيدي، محمد علي (2020 .)الإداره على أساس الأنشطة وأثرها في تحسين الأرباح والقيمة: دراسة حالة في الشركات الخدمية .مجلة تنمية الرافدين، (126)39، ص ص. 45-68.

[3]- **Morlacchi, P., & Vignali, G. (2020).** Activity-based management in the service and manufacturing industries: A systematic review of performance and profitability. *Journal of Service Theory and Practice*, 30(4), 552-573

دراسة [1](Wanialisa, 2020) : هدفت الدراسة وركزت على تقييم تكاليف وقيم العمليات لتحديد فرص تحسين الكفاءة داخل المنشآت . اعتمدت الدراسة على مراجعة أدبيات الأنظمة التكليفية وتحليل بيانات سلاسل القيمةومن نتائج الدراسة أن إدارة الموارد والأنشطة تنجح في تحسين قيمة المنتج أو الخدمة بالنسبة للمستهلك ، مما يرفع من القدرة التنافسية للشركة ويؤدي بشكل مباشر إلى زيادة هوامش الربحية. .

التعقيب العام على الدراسات السابقة: "يتضح من استعراض الدراسات السابقة اتفاق الفكر المحاسبي والإداري على أن التكاليف على أساس الأنشطة تعمل على محورين هما : ليست مجرد أداة لحساب التكلفة، هي محور الربحية : من خلال الدقة التشغيلية واستبعاد الأنشطة غير المفيدة

محور القيمة: من خلال تعظيم المنافع التي يحصل عليها العميل وتحسين سير العمل.

التكاليف علي اساس الانشطة

المفهوم: هو أسلوب لمحاسبة التكاليف يهدف إلى توزيع التكاليف غير المباشرة بدقة أكبر من الأنظمة التقليدية، من خلال تتبع الموارد المباشرة وغير المباشرة وحساب تكلفة كل نشاط داخل المؤسسة، ثم تحميل تكلفة هذه الأنشطة على المنتجات أو الخدمات بناءً على مدى استهلاك كل منها لهذه الأنشطة.

النشأة والتطور: ظهر هذا النظام في أواخر ثمانينيات القرن العشرين نتيجة للقصور في أنظمة التكاليف التقليدية (كالتحميل على أساس ساعات العمل المباشر)، وذلك بسبب زيادة نسبة التكاليف الصناعية غير المباشرة وتنوع المنتجات وتطور التكنولوجيا الحديثة.

المبادئ والمفاهيم الأساسية للنظام:

المفهوم	التعريف والوظيفة
النشاط	تجميع للعمليات أو المهام المؤداه داخل المؤسسة (مثل: الإعداد للإنتاج، فحص الجوده، الشراء)
مجمع التكلفة	تجميع لكافة التكاليف المرتبطة بنشاط معين خلال فتره زمنية محدده
مسببات / محركات التكلفة	العوامل التي تؤدي إلى حدوث التكلفة وتغير حجمها تقسم إلى محركات موارد ومحركات أنشطة
موضوع التكلفة	أي عنصر تتطلب الإداره قياس تكلفته المستقلة، منتج، الخدمة، عميل، أو خط إنتاج

ثالثاً

.تحديد الأنشطة الرئيسية : حصر وتصنيف كافة الأنشطة اللازمة لإنتاج السلع أو تقديم الخدمات

.تخصيص التكاليف غير المباشرة للموارد على الأنشطة الخاصة بها :(Cost Pools) تجميع التكاليف في مجمعات تكلفة

تحديد محركات التكلفة : اختيار السبب الأنسب للنشاط (مثل عدد مرات الإعداد، عدد أوامر الشراء، ساعات الفحص) .

حساب معدل تحميل النشاط : تقسيم إجمالي تكلفة النشاط على إجمالي حجم محرك التكلفة.

تحميل التكاليف على المنتجات / الخدمات : ضرب معدل تحميل كل نشاط في عدد وحدات المحرك المستهلكة بواسطة كل منتج

رابعاً: مستويات الأنشطة في نظام

.(أنشطة على مستوى الوحدة : تؤدى في كل مرة يتم فيها إنتاج وحدة واحدة (مثل: استهلاك الطاقة الكهربائية تشغيلياً) .

.(أنشطة على مستوى الدفعة : تؤدى في كل مرة تُنتج فيها دفعة من المنتجات (مثل: إعداد الآلات للإنتاج، نقل المواد) .

أنشطة على مستوى المنتج / الخدمة : تُنفذ لدعم منتج معين بغض النظر عن عدد الدفعات (مثل: تصميم المنتج، تعديل المواصفات) .

أنشطة على مستوى المنشأه / المرفق : أنشطة عامة لدعم العمليات ككل (مثل: إيجاد المباني، الإداره أنشطة على مستوى المنشأه العامة، التأمين) .

خامساً: أهداف ومزايا نظام

[1] **Wanialisa, S. (2020).** Increasing company's profitability and cost efficiency through activity-based management (ABM) implementation. *Dinasti International Journal of Education Management and Social Science*, 1(5), 710-722.

دقة قياس تكلفة المنتج : الحد من مشكلة الدعم التبادلي للتكاليف وتجنب تحريف التكاليف .

تحسين اتخاذ القرارات : توفير معلومات دقيقة للتسعير، التحليل المالي، والانسحاب من المنتجات غير الرابحة

دعم الإدارة على أساس الأنشطة وتلك التي لا تضيف قيمة لتقليل الهدر . التمييز بين

سادساً: تحديات وعيوب التطبيق

ارتفاع تكاليف التطبيق والوفاء بالمتطلبات يتطلب جمساً ونظماً برمجية متقدمة وتدريباً مستمراً

صعوبة اختيار محركات التكلفة التعقيد في تحديد المسبب المباشر للدوافع وتوزيع التكاليف المشتركة

مقاومة التغيير التنظيمي الحاجة لتغيير الثقافة التنظيمية وهيكل المحاسبة الإدارية القائم

المحور الثالث : زيادة الربحية وتحسين القيمة

مفهوم واهمية وخصائص زيادة الربحية

تناول الباحث في هذا الفصل مفهوم واهمية وخصائص زيادة الربحية من خلال النقاط التالية :

اولا : مفهوم الربحية

" **تعرف الربحية** على أنها العلاقة بين النتائج التي تحققها المؤسسة ورقم الأعمال الخاص بها ، حيث يعتبر رقم الأعمال في هذه الحالة المتغير المعبر عن نشاط المؤسسة" [1]

يجب الإشارة إلى ضرورة التفرقة بين الربح والربحية كما يلي :

"يعبر الربح عن مقدار التغير في القيمة الصافية للوحدة الاقتصادية خلال فترة زمنية معينة هذا من الناحية الاقتصادية"

"أما من الناحية المحاسبية فهو يعبر عن الفرق بين الدخل المحقق من قبل وحدة اقتصادية خلال فترة زمنية معينة، والمصروفات التي تكبدها هذه الوحدة خلال هذه الفترة لتحقيق هذا الدخل"

ومنه الربح هو عبارة عن الفرق ما بين الإيرادات وأعباء إنتاج سلعة معينة، بينما تعبر الربحية عن العلاقة بين الأرباح التي تحققها المؤسسة ورقم الأعمال.

هو صافي التدفق النقدي الناتج عن استثمار مبلغ معين .

زيادة قيمة مبيعات المنشأة من السلع والخدمات على تكاليف عوامل الانتاج المستخدمة في ايجاد السلع ونقلها وخزنها وتسويقها . فالربح هو الفائض عن التكاليف. أو الربح هو الايرادات ناقص التكاليف .

هناك نظريتان لتحديد صافي الربح بموجب هذه الطريقة:

نظرية صافي الربح الشامل : تعتبر كل عناصر الايرادات والتكاليف عناصر ضرورية لتحديد صافي الربح سواء أكانت عناصر تشغيلية أو غير تشغيلية مثل الأرباح التي تجنيها المنشأة من موارد لا علاقة لها بالعمل الذي تقوم به أو التكاليف التي تتكبدها في نواح لا علاقة لها بالعمل الأساسي الذي تقوم به، مثل الأرباح أو الخسائر التي تتكبدها عند بيعها لأصل ثابت .

نظرية صافي الربح الناتج من العمليات التشغيلية الحالية: تأخذ عناصر الايرادات والتكاليف التشغيلية فقط بعين الاعتبار لأنها هي التي تمثل العوامل المهمة والضرورية في تحديد صافي الربح ، لأن النواحي التشغيلية هي التي تقيس قدرة المنشأة على توليد الأرباح مما يجعل المقارنة مع منشآت أخرى أو مقارنة نتائج سنة معينة بنتائج سنوات أخرى لنفس المنشأة عملية منطقية ، كما أن صافي الربح في هذه الحالة يمكن أن يكون معياراً سليماً لقياس كفاءة التشغيل في المنشأة ، ويطلق على هذا الربح (الربح التشغيلي) [2]

تعريفات المحاسبة من الأرباح: ملاحظة: هذه التعريفات تختلف عن تلك المستخدمة من قبل الاقتصاديين وهي: بمعنى المحاسبية للربح، مصطلح الصافية (قبل الضريبة) هو مبيعات لشركة أقل تكلفة مثل الأجور والإيجار والوقود والمواد الخام وسعر الفائدة على القروض والاستهلاك. تكاليف مثل الاستهلاك، والاستهلاك، والنفقات العامة غامضة. [3]

([1]) حنان غيلاني، "دراسة العوامل المتحكمة في تحقيق الربحية باستخدام الأرصدة الوسيطية لتسيير وفقا لنظام المحاسبي المالي"، حالة شركة الاسمنت عين التوتة وحدة مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، ورقلة، 2011 م ، ص ص: 69 - تقرت، مايين 2006

([2]) كوثر عبد الفتاح ، قياس وتوزيع الربح في البنك الاسلامي ، المعهد العالمي للفكر الاسلامي (القاهرة : دن ، 1996م) ، ص 42.

([3]) عوض محمد الكفراوي ، المفهوم العلمي للربح في الشريعة الاسلامية ، مجلة البنوك الاسلامية ، الاتحاد الدولي للبنوك الاسلامية ، (القاهرة : دن ، 1982م) ، ص 44

وقد دخل أيضا أن تكون غامضة عندما يتم بيع منتجات مختلفة مثل حزمة، أو "المجمعة". ضمن الأعمال الولايات المتحدة، على المدى المفضل للربح يميل إلى أن يكون دخل اكثر غموضا. بلغ إجمالي الربح هو الربح قبل البيع، والتكاليف العامة والإدارية (SG & A)، مثل الاستهلاك والفائدة، بل هو أقل تكلفة المبيعات المباشرة من السلع (أو الخدمات) التي تباع (COGS)، صافي الربح بعد الضريبة بعد خصم الضريبة على الشركات إما (لشركة) أو ضريبة الدخل (للفرد). الأرباح التشغيلية هي مقياس لقوة الشركة كسب من العمليات الجارية، أي ما يعادل الارباح قبل خصم الفوائد والضرائب على الدخل. إلى المحاسبين، والربح الاقتصادي، أو الجيش الشعبي، هو متري واحد فترة لتحديد القيمة التي أنشأتها شركة في فترة واحدة – عادة في السنة. هذا هو صافي الربح بعد الضرائب أقل التهمة الأسهم، والتكلفة المرجحة بالمخاطر من رأس المال. هذا هو مطابق تقريبا لتعريف الاقتصاديين للربح الاقتصادي. يرى البعض أنه يجب أن تهدف البنوك كأي منشآت أعمال إلى تحقيق أكبر قدر من الأرباح أو زيادة الربح Maximization of profit بينما يرى البعض أن البنوك مؤسسات خدمة للاقتصاد القومي و بالتالي يجب أن لا تحقق أرباحاً. و يرى فريق ثالث ضرورة أن يهدف البنك إلى تحقيق أرباح على أساس أن للربح وظائف اقتصادية و أنه من الضروري إحداث توازن بين الربح على اعتبار أن له وظيفة اقتصادية و بين السيولة.

تعريف (معدلات الربحية)

وهناك فئة من المقاييس المالية التي تستخدم لتقييم قدرة العمل على توليد الأرباح بالمقارنة مع نفقاتها والتكاليف الأخرى ذات الصلة التي تكبدوها خلال فترة محددة من الزمن. بالنسبة لمعظم هذه النسب، وجود ارتفاع القيمة النسبية إلى نسبة منافس أو نفس النسبة من الفترة السابقة يدل على أن الشركة تقوم بعمل جيد.

يشرح "نسب الربحية "

بعض الأمثلة على نسب الربحية وهامش الربح، والعائد على الموجودات والعائد على حقوق المساهمين. من المهم أن نلاحظ أن قليلا من المعرفة الأساسية أمر ضروري من أجل إجراء مقارنات ذات الصلة عند تحليل هذه النسب.

للحالات، وبعض الصناعات الموسمية خبرة في عملياتها. قطاع تجارة التجزئة، على سبيل المثال، يواجه عادة أعلى العائدات والأرباح لموسم عيد الميلاد. ولذلك، فإنه لن يكون من المفيد جدا للمقارنة بين هامش لمتاجر التجزئة للربح الربع الاخير من العام مع هامش ربح الربع الاول من العام. من ناحية أخرى، فإن المقارنة بين هامش لمتاجر التجزئة في الأرباح في الربع الرابع مع هامش الربح عن الفترة نفسها من العام قبل أن تكون أكثر بالمعلومات.

زيادة الربحية :

1/ يمكن القـول بصفة عامة إن زيادة الربح Profit Maximization هو هدف الإدارة المالية الأكثر انتشاراً في القطاع الخاص فأغلب رجال الأعمال وأصحاب المشروعات الخاصة لديهم الرغبة في تحقيق الأرباح وزيادتها لأقصى مدى ممكن، أما في القطاع العام فإن تحقيق المنفعة العامة هو الهدف الأساسي للمشروع العام وإن كان ذلك لا يعني أن المشروعات العامة لا تهتم بتحقيق الأرباح وإنما لا يتعين عليها التركيز على تحقيق الأرباح على حساب المنفعة العامة. وتمتد جذور هدف زيادة الأرباح إلى النظرية الاقتصادية، إذ يرى الاقتصاديون إن زيادة الربح يعبر عن الكفاية الاقتصادية للمنشأة ومن ثم يجب توجيه جميع القرارات نحو تحقيق أقصى ربح ممكن. غير أن مفهوم الربح أصبح الآن يثير عدة تساؤلات ومجموعة من الانتقادات بحيث أصبح قاصرا عن أن يكون الهدف الوحيد إذ ظهرت أهداف أخرى مثل زيادة ثروة الملاك. [1]

كذلك فإن الربح الذي كان يعنيه الاقتصاديون لم يعد هو الربح الذي يعنيه المحاسبون فالمحاسبون يعرفون الربح بأنه الفرق بين قيمة المبيعات وتكلفتها خلال فترة زمنية معينة، أما الربح في المفهوم الاقتصادي فهو المتبقي من الربح المحاسبي بعد استقطاع العائد الاقتصادي الخاص بخدمات عوامل الإنتاج المملوكة لصاحب المشروع والتي تساهم في العملية الإنتاجية، ويقدر هذا العائد بتكلفة الفرصة البديلة Opportunity لتلك الخدمات أي مقدار أجور العاملين وريع الأرض وفائدة رأس المال التي يمكن الحصول عليها لو أنه قام بتأجير عمله وأرضه وأقرض أمواله إلى الغير.

2/ زيادة القيمة الحالية للمنشأة Maximizing the value of the firm

إن زيادة القيمة الحالية للمنشأة أو زيادة القيمة السوقية لحقوق أصحاب المنشأة أو زيادة سعر سهم المنشأة في السوق أو زيادة ثروة المساهمين كلها اصطلاحات تعبر عن القيمة الحالية للأرباح النقدية المتوقع الحصول عليها من قبل حملة الأسهم وهي تساوي القيمة السوقية للسهم مضروباً في عدد الأسهم.

([1])عبد الرحيم، عبد العزيز ، المالية العامة وتطبيقاتها في السودان،(السودان : مطبعة جامعة النيلين الخرطوم.1999 م) ، ص 24.

لقد أدركت نظرية الإدارة المالية أن هدف زيادة الربح أصبح يعانى من عدة صعوبات جعلته غير صالح كمقياس لكفاءة الأداء في المنشأة فاقترحت مقياساً آخراً هو هدف زيادة القيمة الحالية للمنشأة.

من الصعوبات التي واجهت هدف زيادة الربح ما يلى: [1]

1/ لم يعد عند المديرين أو أصحاب المنشأة حماس مطلق لبذل جهود كبيرة لزيادة الربح بل ساد الرضاء بالربح المعقول محل السعي للربح المتعاظم الذي عادة ما يصاحبه جهد كبير خاصة في حالة تطبيق نظام الضرائب التصاعدية التي تستقطع حجماً كبيراً من الأرباح تذهب جلها للضرائب وتؤثر في حماس أصحاب المنشأة لبذل ذلك الجهد.

2/ لم يعد هناك تحديد قاطع للربح المطلوب زيادة ه فهناك الربح المحاسبي والربح الاقتصادي كما بينا، وهناك الربح التشغيلي الذي تحصل عليه المنشأة من نشاطها الأساسي، وهناك الربح قبل الضريبة، وبعد الضريبة، وهناك الأرباح المحققة، والأرباح المتاحة، لحملة الأسهم والأرباح الموزعة وغيرها.

3/ كل استثمار ينطوي على بعض المخاطر، والمستثمرون غالباً ما ينحازون للمشروعات الأقل مخاطرة ولا يوظفون أموالهم في المشروعات التي تنطوي على مخاطر كبيرة إلا إذا كانت أرباحها توازى تلك المخاطر وهدف زيادة الربح لا يقيس المخاطر.

وترى الدراسة ان زيادة الربحية يتمثل في قدرة المنشاة على تحقيق عائد معين نتيجة لاستخدامها موجوداتها في نشاطها الأساسي. و تأتى من مصدرين الأول هو قدرة الأصول على توليد المبيعات أو ما يعبر عنه بدوران الأصول والثاني هو معدل العائد على المبيعات أو ما يطلق عليه هامش الربح نلاحظ ان هامش الربح يتجاهل قضية كفاءة استخدام الأصول كما أن معدل دوران الأصول يتجاهل ربحية المبيعات لهذا جاء معيار القوة الإيرادية لدمج النسبتين معاً حتى يمكن التعرف على أماكن القوة والضعف في العوامل المؤثرة في ربحية المنشأة.

طرق تحسين الربحية

وهناك ثلاثة معايير لقياس الربحية: [2]

المعيار الأول : القوة الإيرادية ويقصد بها قدرة الشركة على توليد الأرباح التشغيلية وتعتمد على مدخل صافي الربح الناتج عن الأرباح التشغيلية.

المعيار الثاني : العائد على الاستثمار ويستند على مدخل صافي الربح الشامل.

المعيار الثالث : العائد على حقوق الملكية ويستند أيضاً على مدخل صافي الربح الشامل.

ويستند معيار القوة الإيرادية الذي يقوم على قياس الربحية، من خلال العلاقة بين ربح العمليات، والموجودات التي ساهمت في تحقيقه، على متغيرين رئيسين هما: [3]

أ. هامش الربح أو ما يعرف بمعدل العائد على كل دينار من المبيعات وهو يساوى

$$\frac{\text{صافي ربح العمليات قبل الفوائد والضرائب}}{\text{صافي المبيعات}}$$

ب. قدرة الأصل على توليد المبيعات أو ما يعبر عنه بمعدل دوران الأصول العاملة وهو يساوى

$$\frac{\text{صافي المبيعات}}{\text{صافي الأصول العاملة}}$$

وتتوقف فعالية هذين المتغيرين على طبيعة النشاط الذي تابرايل ه المنشأة، ففي بعض المنشآت ينخفض هامش الربح ويرتفع معدل دوران الأصول، ويحدث العكس في منشآت أخرى. ويدل انخفاض هامش الربح على انخفاض سعر البيع، أو انخفاض حجم المبيعات أو ارتفاع التكاليف. كما يدل ارتفاع معدل الدوران على زيادة كفاءة المنشأة في استخدام أصولها

لصياغة معادلة **القوة الإيرادية** ويمكن الرجوع إلى معادلتي هامش الربح ومعدل الدوران المشار إليهما وذلك على النحو الآتي: [4]

$$\text{هامش الربح} \quad - \quad \frac{\text{صافي ربح العمليات قبل الفوائد والضريبة}}{\text{صافي المبيعات}}$$

([1])زياد رمضان ، ، الإدارة المالية في الشركات المساهمة، (عمان : دن ، 1995م) ، ص 18

([2]) احمد علي احمد فقيري ، الادارة المالية ،(الخرطوم : منشورات جامعة وادي النيل ،2015 م) ، ص 19.

([3]) عبد العزيز عبد الرحيم سليمان ، التمويل والادارة المالية ،(الخرطوم : منشورات جامعة السودان المفتوحة ، 2005 م)، ص 75

([4]) المرجع السابق ، ص 76

معدل الدوران = صافي المبيعات / صافي الأصول العاملة

إذن القوة الإيرادية = صافي ربح العمليات قبل الفوائد والضريبة / صافي المبيعات × صافي المبيعات / صافي الأصول العاملة

= صافي ربح العمليات قبل الفوائد والضريبة / صافي الأصول العاملة

لا تختلف معادلة القوة الإيرادية عن معادلة العائد على الاستثمار لكون موجودات المنشأة تعبر عن الأموال المستثمرة فيها. كما لا تختلف عن معادلة العائد على حقوق المالكين، باعتبار أن هذه الحقوق تتمثل في رأس المال المدفوع، مضافاً إليه الاحتياطات والأرباح غير الموزعة، وهي تساوي الموجودات ناقصاً الديون.

أي أن معدل العائد على الاستثمار Return on Investment (R O I) يساوي

صافي الربح بعد الضرائب / مجموع الأصـــــول

وأن العائد على حقوق المالكين Return on Capital Equity يساوي

صافي الربح بعد الضرائب / صافي حقوق المالكين

إن تحسين القوة الإيرادية أو معدل العائد على الاستثمار، أو العائد على أصحاب المشروع، يمكن أن يتم عن طريق تحسين مكوناته، وهما هامش الربح ومعدل الدوران. ويمكن تحسين هامش الربح عن طريق توسيع الفجوة بين عائد المبيعات والتكاليف وذلك عن طريق زيادة المبيعات، وتخفيض التكاليف، إذ يمكن زيادة المبيعات باتباع سياسات بيعية مشجعة، مثل القيام بحملات إعلانية ومواكبة التغيرات في أذواق المستهلكين ومنح الخصم وغيرها. كما يمكن تخفيض التكاليف عن طريق التأثير في المصاريف الإدارية كالرواتب والأجور ومصاريف المياه والكهرباء والتلفون والضيافة والسفر وغيرها. كذلك يمكن تخفيض التكاليف عن طريق تخفيض تكلفة التمويل وذلك باللجوء إلى مصادر التمويل المناسبة، من حيث المدة وسعر الفائدة. وباللجوء إلى أساليب تحقيق الوفر في الضريبة، واتباع سياسات معينة للاستهلاك.

أما تحسين معدل دوران الأصول وزيادة قدرتها على توليد المبيعات، فيرتبط بحسن اختيار الأصول التي سيتم توظيفها في المنشأة، بحيث تمكن من زيادة المبيعات خاصة وأن هذا الاختيار للأصول يتأثر بعدة عوامل، مثل: تكلفة حيازتها سواء كان بالامتلاك، أو الإيجار، وبطول فترة هذه الحيازة، وبسياسة الاستهلاك المتبعة في المنشأة إذ إن كل عامل من هذه العوامل قد يؤدي إلى اختلاف معدلات الدوران.

تحسين القيمة :

.أولاً: مفهوم تحسين القيمة

يُعد مفهوم تحسين القيمة من المفاهيم الإدارية والاقتصادية الحيوية التي تهدف إلى تعظيم العائد للعملاء والمساهمين بأقل تكلفة ممكنة، دون المساس بالجودة أو الأداء. وفي الأدبيات الإدارية والمحاسبية، لا يُقصد بتحسين القيمة مجرد خفض التكاليف، بل هو إعادة هندسة العمليات والأنشطة بحيث يتم التخلص من الأنشطة التي لا تضيف قيمة (Non-value-added activities) والتركيز على الأنشطة التي تعزز القيمة المدركة من قبل العميل.

.الأبعاد الرئيسية لتحسين القيمة

يرتكز تحسين القيمة في المؤسسات على ثلاثة أبعاد أساسية متكاملة:

.التأكد من أن المنتج أو الخدمة يؤدي الغرض الأساسي والوظائف المطلوبة منه بكفاءة عالية :(Functionality) البعد الوظيفي

.ترشيد التكاليف المرتبطة بالإنتاج أو تقديم الخدمة من خلال الإدارة الفعالة للموارد :(Cost Optimization) بعد التكلفة

تحقيق أو تجاوز توقعات العملاء، مما ينعكس إيجاباً على القيمة الإجمالية :(Quality & Satisfaction) بعد الجودة والرضا .المقدمة

العلاقة بين تحسين القيمة والأدوات الإدارية الحديثة .

:يرتبط تحسين القيمة ارتباطاً وثيقاً بالعديد من الأدوات المحاسبية والإدارية المتقدمة، ومن أبرزها

تُعد الأداة الأساسية لتحديد وتكلفة الأنشطة، حيث تساعد الإدارة في التمييز بين الأنشطة المولدة للقيمة الإدارة على أساس الأنشطة .وتلك المستنزفة للموارد بلا طائل

تُستخدم لتحليل الوظائف التصميمية للمنتجات بهدف تحقيق الوظيفة الأساسية بأقل تكلفة :(Value Engineering) هندسة القيمة .إجمالية دورة حياة

تركز على تحديد التكلفة المقبولة للمنتج بناءً على سعر السوق التنافسي والقيمة التي يطلبها :(Target Costing) التكلفة المستهدفة .العميل لضمان تحقيق ربحية مستهدفة

ثالثاً : دور تحسين القيمة في تعزيز الربحية والميزة التنافسية

من خلال تطبيق مداخل تحسين القيمة الفعالة، تستطيع الشركات تحقيق الآتي:

.تخفيض التكاليف التشغيلية عبر القضاء على الهدر والفواقد في العمليات

.زيادة الربحية من خلال تعظيم العوائد وتحسين الهوامش الربحية للمنتجات والخدمات

بناء ميزة تنافسية مستدامة من خلال تقديم منتجات ذات جودة عالية وبأسعار تنافسية تلبي تطلعات السوق .

علاقة التكاليف على أساس الأنشطة بتحسين القيمة وزيادة الربحية :

ترى الباحثة ضرورة ربط ادارة التكاليف على اساس الانشطة بدعم تحسين القيمة وزيادة الربحية من خلال التحول من التتبع التقليدي للتكاليف إلى الربط بين الانشطة التشغيلية والقيمة المضافة.

آلية التأثير في تحسين القيمة وزيادة الربحية .

:يُصنف هذا المدخل الأنشطة إلى :تحليل الأنشطة (غير المضيفة للقيمة)

أنشطة مضيفة للقيمة : هي التي يرغب العملاء في دفع مقابل لها

أنشطة غير مضيفة للقيمة : كإعادة العمل، والتخزين الفائض، وشرائح الانتظار

النتيجة حسب ما تراه الباحثة : التخلص من الأنشطة غير المضيفة القيمة يقلل من الفاقد والتكاليف المباشرة دون الإضرار .بمواصفات المنتج

يعتمد النظام على مسببات التكلفة الفعلية بدلاً من التوزيع العشوائي للمصاريف غير المباشرة. : تتبع التكاليف بدقة

وعليه يجب تسعير دقيق للمنتجات والخدمات وتجنب الدعم التبادلي الضمني

توجيه الاستثمارات نحو المنتجات ذات الهامش الربحي الأعلى، وإعادة التفاوض أو إعادة هيكلة الشروط التجارية مع العملاء

الدراسة الميدانية

أداة الدراسة: عبارة عن الوسيلة التي تستخدمها الباحثة في جمع البيانات اللازمة عن الظاهرة موضوع الدراسة ويوجد العديد من الأدوات المستخدمة في مجال البحث العلمي للحصول على المعلومات والبيانات اللازمة للدراسة وقد اعتمد الباحثة على الاستبيان كأداة رئيسية لجمع المعلومات من عينة الدراسة حيث أن للاستبيان مزايا منها :

1- يمكن تطبيقه للحصول على معلومات عن عدد من الأفراد

2- قلة تكلفته وسهولة تطبيقه .

3- سهولة وضع عباراته واختيار الفاظه .

4- يوفر وقت للمستجيب ويعطيه فرصة للتفكير .

5- يشعر المجيبون بالحرية في التعبير عن أراء يخشون عدم موافقة الاخرين عليها.

2- وصف الاستبانة :

أرفقت الباحثة مع الاستبانة خطاب للمبحوث تم فيه تنويره بموضوع الدراسة وهدفه وغرض الاستبانة ومحتويات الاستبانة وتحتوي الاستبانة علي قسمين رئيسين:

القسم الأول : تضمن البيانات الشخصية لأفراد عينة الدراسة حيث يحتوي على بيانات النوع ، العمر ، المؤهل العلمي ، سنوات الخبرة في العمل الإداري

القسم الثاني : يحتوي هذا القسم علي عدد (8) عبارات تُحلل وفق مقياس ليكرت الخماسي المتدرج الذي يتكون من خمس مستويات (أوافق ، أوافق بشدة ، محايد ، لا أوافق ، لا أوافق بشدة) وقد تم توزيع هذه العبارات علي فرضيات الدراسة الي خمسة محاور كما يلي :

مجلة جامعة بخت الرضا المحكمة، ربع السنوية، العدد (46)، المجلد (1) سبتمبر 2026م
معامل التأثير العربي (1.25)
ISSN:[1858-6139],Online

المحور الأول يتضمن (4) عبارات

المحور الثاني يتضمن (4) عبارات

جدول رقم (1) مقياس ليكارت الخماسي

موافق	موافق بشدة	محايد	غير موافق	غير موافق بشدة
5	4	3	2	1

الترميز :

تم ترميز إجابات وحدات المشاهدة على حساب مقياس ليكرت الخماسي حتى يسهل إدخالها في جهاز الحاسب الآلي للتحليل الإحصائي حسب الاوزان الآتية :

أوافق بشدة وزنها 5

أوافق وزنها 4

محايد وزنها 3

لا أوافق وزنها 2

لا أوافق بشدة وزنها 1

الوسط الفرضي = مجموع الاوزان / عددها = 5+4+3+2+1 / 5 = 3

الغرض من حساب الوسط الفرضي هو مقارنته بالوسط الحسابي الفعلي للعبارة حيث إذا قل الوسط الحسابي الفعلي للعبارة عن الوسط الفرضي دل ذلك على عدم موافقة المبحوثين على العبارة أما إذا زاد الوسط الحسابي الفعلي عن الوسط الفرضي دل ذلك على موافقة المبحوثين على العبارة .

3- مجتمع العينة :

يتكون مجتمع البحث من مجموع الموظفين مطاحن سيقاء للغلال

جدول (1) نسبة الاستجابة

م	البيان	الاستجابة
.1	مجموع الاستبانات الموزعة للمستجيبين	20
.2	مجموع الاستبانة التي تم ارجاعها	20
.3	الاستبانات التي لم تسترد	0
.4	مجموع الاستبانات المستخدمة	20
.5	نسبة الاستجابة	%100

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد علي بيانات الاستبانة أبريل 2026

حرصت الدراسة علي تنوع وحدات المشاهدة وأن هذا التنوع في خصائص المبحوثين له اثر استخدام الإدارة علي أساس الأنشطة في تحسين القيمة وزيادة المبيعات

ثبات وصدق أداة الدراسة

يقصد بثبات الاختبار أن يعطي المقياس نفس النتائج إذا ما استخدم أكثر من مرة واحدة تحت ظروف مماثلة ، ويعني الثبات أيضاً أنه إذا ما طبق اختبار ما على مجموعة من الأفراد ورصدت درجات كل منهم ثم أعيد تطبيق الاختبار نفسه على المجموعة نفسها وتم الحصول علي الدرجات نفسها يكون الاختبار ثابتاً تماماً. يعرف الثبات أيضاً بأنه مدى الدقة والاتساق للقياسات التي يتم الحصول عليها مما يقيسه الاختبار . ومن أكثر الطرق استخداما في تقدير ثبات القياس هي: طريقة التجزئة النصفية باستخدام معادلة سبيرمان- براون، معادلة ألفا- كرونباخ ، طريقة إعادة تطبيق الاختبار، طريقة الصور المتكافئة ومعادلة جوتمان . أما الصدق فهو مقياس يستخدم لمعرفة درجة صدق المبحوثين من خلال إجاباتهم علي مقياس معين، ويحسب الصدق بطرق عديدة أسهلها كونه يمثل الجزر التربيعي لمعامل الثبات. وتتراوح قيمة كل من الصدق والثبات بين الصفر والواحد الصحيح ، وقياس الصدق هو معرفة صلاحية الأداة لقياس ما وضعت له .

الأساليب الإحصائية المستخدمة: استخدم برنامج أل(SPSS) لمعالجة البيانات إحصائياً والأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات هي: معامل (ألفا كرونباخ) لاختبار الصدق والثبات لأسئلة الاستبانة المستخدمة في جمع البيانات، التكرارات والنسب المئوية لوصف أفراد الدراسة وتحديد نسب إجاباتهم علي عبارات الاستبانة، الوسط الحسابي يستخدم لوصف البيانات أي لوصف اتجاه المبحوثين نحو العبارة هل هو سلبي أم إيجابي للعبارة فإذا زاد الوسط الحسابي الفعلي عن الوسط الحسابي الفرضي (3) فهذا يعني أن اتجاه إجابات المبحوثين إيجابي للعبارة أي يعني الموافقة علي العبارة، والانحراف المعياري للدلالة علي كفاءة الوسط الحسابي في تمثيل مركز البيانات. درجات الحرية وهي الخيارات التي تم الإجابة عليها بواسطة المبحوثين ناقص واحد ويستفاد منها في قراءة القيم الجدولية للاختبار المحدد. اختبار مربع كأي لقياس المدى الذي تقترب او تبتعد فيه التكرارات المشاهدة من التكرارات المتوقعة أي انه الفرق بين التكرارات المتحصل عليها والتكرارات المتوقعة. نحصل علي اختبار مربع كأي وفق المعادلة الآتية :

$$x^2 = \sum_{i=1}^{n} \frac{(O_i - E)^2}{Ei}$$

O_i // التكرارات المشاهدة المتحصل عليها

Ei // التكرارات المتوقعة من الدراسة

$\sum_{i=1}^{n}$ // المجموع

n // عدد أفراد العينة

i // 1 .2 .3

القيمة الاحتمالية فهي التي تحدد ما إذا كان هنالك فروق ذات دلالة إحصائية بين التكرارات المتوقعة والتكرارات المشاهدة وذلك بمقارنة القيمة الاحتمالية بمستوى معنوية (5%) فإذا كانت أقل من(5%) فهذا يدل علي أنه توجد فروق بين التكرارات المشاهدة

ثانياً : تحليل بيانات عبارات الاستبانة

القسم الأول: البيانات الشخصية

جدول (2) التوزيع التكراري لأفراد وحدات مشاهدة البحث حسب النوع

المتغير	التكرار	النسبة
ذكر	11	%55
انثي	9	%45
المجموع	20	%100

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد علي بيانات الاستبانة أبريل 2026

شكل (1) وحدات مشاهدة الدراسة حسب متغير النوع



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد علي بيانات الاستبانة أبريل 2026

تبين من جدول (2) وشكل (1) أن نسبة 55% من المبحوثين ذكور وبلغت نسبة الاناث 45%

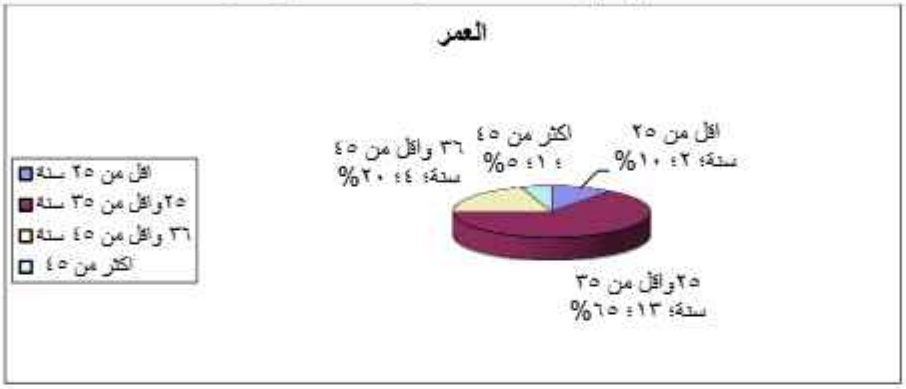
جدول (3) التوزيع التكراري لأفراد وحدات مشاهدة البحث حسب العمر

المتغير	التكرار	النسبة
اقل من 25 سنة	2	%10

25واقل من 35 سنة	13	%65
36 واقل من 45 سنة	4	%20
اكثر من 45	1	%5
المجموع	20	%100

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد علي بيانات الاستبانة أبريل 2026

شكل (2) وحدات مشاهدة الدراسة حسب متغير العمر



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد علي بيانات الاستبانة أبريل 2026

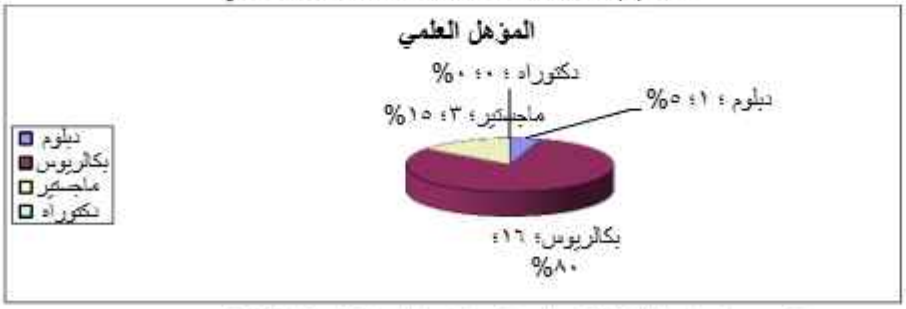
من جدول (3) وشكل (2) تلاحظ الباحثة ان نسبة 10% من المبحوثين كانت اعمارهم اقل من 25 سنة ونسبة 65% كانت اعمارهم بين 25واقل من 35سنة ونسبة 20% كانت اعمارهم بين 36 واقل من 45 سنة ونسبة 5% كانت اعمارهم 45 فما فوق. مما سبق تلاحظ الباحثة ان اعلي نسبة شملت الفئات العمرية بين 25 واقل من 35 سنة.

جدول (4) التوزيع التكراري لأفراد وحدات مشاهدة البحث حسب المؤهل العلمي

المتغير	التكرار	النسبة
دبلوم	1	%5
بكالريوس	16	%80
ماجستير	3	%15
دكتوراه	0	%0
المجموع	20	%100

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد علي بيانات الاستبانة أبريل 2026

شكل (3) وحدات مشاهدة الدراسة حسب المؤهل العلمي



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد علي بيانات الاستبانة أبريل 2026

من جدول (4) وشكل (3) تلاحظ الباحثة ان نسبة 5% من المبحوثين من دبلوم ونسبة 80% من حملة البكالوريوس ونسبة 15% من حملة الماجستير. مما سبق تلاحظ الباحثة ان اعلي نسبة شملت حملة والبكالوريوس مما يدل على ان العينة المبحوثة تعتمد علي الكوادر المؤهلة مما يدعم صحة النتائج .

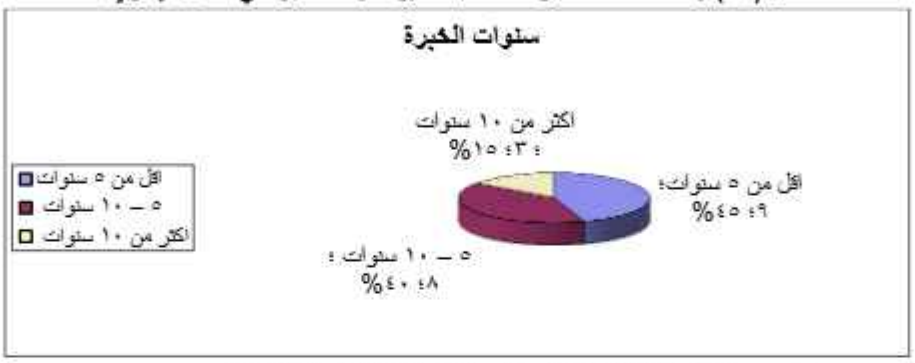
جدول (5) التوزيع التكراري لأفراد وحدات مشاهدة البحث سنوات الخبرة في العمل الإداري

مجلة جامعة بخت الرضا المحكمة، ربع السنوية، العدد (46)، المجلد (1) سبتمبر 2026م
معامل التأثير العربي (1.25)
ISSN:[1858-6139],Online

المتغير	التكرار	النسبة
اقل من 5 سنوات	9	%45
5 – 10 سنوات	8	%40
اكثر من 10 سنوات	3	%15
المجموع	20	%100

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد علي بيانات الاستبانة أبريل 2026

شكل (4) وحدات مشاهدة الدراسة حسب متغير سنوات الخبرة في العمل الإداري



المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد علي بيانات الاستبانة أبريل 2026

من جدول (5) وشكل (4) تلاحظ الباحثة ان نسبة 45% من المبحوثين كانت سنوات الخبرة في العمل الإداري اقل من 5 سنة ونسبة 40% كانت سنوات الخبرة في العمل الإداري من 5 الي 10 سنوات ونسبة 15% كانت خبرتهم اكثر من 15 سنه

الفرضية الأولى: توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستخدام الإدارة علي اساس الأنشطة في تحسين الربحية .

جدول (6) التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد الدراسة علي عبارات المحور الأول

العبارة	لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		موافق		موافق بشدة		مجموع تكرارات	مجموع النسب
استخدام التكاليف على أساس الأنشطة يؤثر على زيادة الربحية من خلال :	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة		
استخدام أدوات التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ المهام اليومية داخل المكتب	0	%0	0	%0	2	%10	7	35 %	11	55 %	20	%100
تساعد أدوات التكاليف على أساس الأنشطة على انجاز العمليات بسرعة اعلي مقارنة بالطريقة الاخري	1	%5	0	%0	0	%0	2	10 %	17	85 %	20	%100
قل الزمن المطلوب لإتمام الاعمال الروتينية بعد ادخال التكاليف على أساس الأنشطة	0	%0	0	%0	4	%20	8	40 %	8	40 %	20	%100
تساهم التكاليف على أساس الأنشطة في تنظيم سير العمل وتقليل التأخير	0	%0	2	%10	1	%5	1	5 %	16	80 %	20	%100

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد علي بيانات الاستبانة أبريل 2026

من الجدول تلاحظ الباحثة أن غالبية أفراد وحدات المشاهدة المبحوثة يوافقون علي العبارات بالجدول حيث نجد أن اجاباتهم نحو هذه العبارات تشير في الاتجاه الايجابي أي يعني موافقتهم علي **الإدارة علي أساس الأنشطة** ولكن تلاحظ الباحثة ان النتائج المتحصل عليها من الجدول لا تعني أن جميع أفراد وحدات المشاهدة للدراسة يوافقون علي كل العبارات حيث ورد في الجدول أعلاه أن هنالك أفراد محايدون أو لا يوافقون او لا يوافقون بشدة علي ذلك ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج تم اختبار مربع كاى لدلالة الفروق بين الإجابات علي كل عبارة من عبارات المحور .

جدول (7) الإحصاءات الوصفية ومربع كاي لعبارات المحور الأول

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مربع كاي	مستوي الدلالة	النتيجة
استخدام أدوات التكاليف على أساس الأنشطة في تنفيذ المهام اليومية داخل المكتب	4.1667	.59209	13.400[a]	.001	موافق بشدة
تساعد أدوات التكاليف على أساس الأنشطة على انجاز العمليات بسرعة اعلي مقارنة بالطريقة الاخري	4.3000	.53498	16.200[a]	.000	موافق بشدة
قل الزمن المطلوب لإتمام الاعمال الروتينية بعد ادخال التكاليف على أساس الأنشطة	4.3000	.83666	22.800[a]	.000	موافق بشدة
تساهم التكاليف على أساس الأنشطة في تنظيم سير العمل وتقليل التأخير	4.4333	.77385	22.533[a]	.000	موافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد علي بيانات الاستبانة أبريل 2026

تلاحظ الباحثة من خلال الجدول أن الوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير الي ان اجابات المبحوثين نحو هذه العبارات تشير الي الاتجاه الايجابي أي موافقتهم عليها، اما الانحراف المعياري لهذه العبارات يتراوح ما بين (.83 – 1.03) وهذا يشير الي تجانس اجابات المبحوثين نحو العبارات، وكلما كان الانحراف المعياري صغير دل ذلك علي تجانس اجابات المبحوثين . وبالنظر الي قيمة مستوي الدلالة لاختبار مربع كاي لكل عبارات المحور تلاحظ الباحثة أن قيمة مستوي الدلالة أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) لكل عبارات المحور الاول.

الفرضية الثانية : توجد علاقة ذات دلالة إحصائية لاستخدام الإدارة علي اساس الانشطة في تحسين القيمة .

جدول (8) التكرارات والنسب المئوية لإجابات أفراد الدراسة علي عبارات المحور الثاني

العبارة	لا أوافق بشدة		لا أوافق		محايد		موافق		موافق بشدة		مجموع تكرارات	مجموع النسب
	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة	عدد	نسبة		
استخدم التكاليف على أساس الأنشطة تعمل علي تحسين القيمة	0	%0	0	%0	4	%20	2	%10	14	%70	20	%100
يساعد نظام استخدم التكاليف علي أساس الأنشطة في تحديد الأنشطة التي لا تضيف قيمة للمنشأة .	0	%0	0	%0	2	%10	3	%15	15	%75	20	%100
يساعد تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين كفاءة استخدام الموارد المتاحة .	0	%0	0	%0	0	%0	4	%20	16	%80	20	%100
يسهم تطبيق التكاليف على أساس الأنشطة في خفض التكلفة دون التأثير سلبا علي جودة المنتجات .	0	%0	0	%0	1	%5	0	%0	20	%100	20	%100

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد علي بيانات الاستبانة أبريل 2026

من الجدول تلاحظ الباحثة أن غالبية أفراد وحدات المشاهدة المبحوثة يوافقون علي العبارات بالجدول حيث نجد أن اجاباتهم نحو هذه العبارات تشير في الاتجاه الايجابي أي يعني موافقتهم علي أثر **استخدم التكاليف علي أساس الأنشطة في تحسين القيمة** ولكن تلاحظ الباحثة ان النتائج المتحصل عليها من الجدول لا تعني أن جميع أفراد وحدات المشاهدة للدراسة يوافقون علي كل العبارات حيث ورد في الجدول أعلاه أن هنالك أفراد محايدون أو لا يوافقون او لا يوافقون بشدة علي ذلك ولاختبار وجود فروق ذات دلالة إحصائية بين أعداد الموافقين والمحايدين وغير الموافقين للنتائج تم اختبار مربع كاى لدلالة الفروق بين الإجابات على كل عبارة من عبارات المحور .

جدول (9) الإحصاءات الوصفية ومربع كاي لعبارات المحور الثاني

العبارة	الوسط الحسابي	الانحراف المعياري	مربع كاي	مستوي الدلالة	النتيجة
استخدم التكاليف على أساس الأنشطة تعمل على زيادة الربحية	4.0000	.87099	8.133[a]	.043	موافق بشدة
يساعد نظام استخدم التكاليف على أساس الأنشطة في زيادة الربحية	4.6667	.60648	22.400[b]	.000	موافق بشدة
انخفض نسبة الأخطاء الإدارية بعد استخدام استخدم التكاليف على أساس الأنشطة مما يؤدي الي زيادة الربحية	4.1333	.68145	6.200	.045	موافق بشدة
توفر أنظمة التكاليف على أساس الأنشطة تحليلات يرفع من نسبة الربحية	4.6000	.62146	16.800[b]	.000	موافق بشدة

المصدر: إعداد الباحثة بالاعتماد علي بيانات الاستبانة أبريل 2026

اتضح من خلال جدول (9) أن الوسط الحسابي لجميع العبارات أكبر من الوسط الحسابي الفرضي (3) وهذا يشير الي ان اجابات المبحوثين نحو هذه العبارات تشير الي الاتجاه الايجابي أي موافقتهم عليها . اما الانحراف المعياري لهذه العبارات يتراوح ما بين (.72 – .92) وهذا يشير الي تجانس اجابات المبحوثين نحو العبارات، وكلما كان الانحراف المعياري صغير دل ذلك علي تجانس اجابات المبحوثين . وبالنظر الي قيمة مستوي الدلالة لاختبار مربع كاي لكل عبارات الفرضية تلاحظ الباحثة أن قيمة مستوي الدلالة أقل من قيمة مستوى المعنوية (5%) لكل عبارات المحور الثاني أثر استخدم التكاليف على أساس الأنشطة في تحسين القيمة.

النتائج

1/ استخدم التكاليف على أساس الأنشطة تعمل علي زيادة الربحية

2/ يساعد نظام استخدم التكاليف علي أساس الأنشطة في زيادة الربحية

3/ انخفاض نسبة الأخطاء الإدارية بعد استخدام استخدم الإدارة على أساس الأنشطة مما يؤدي الي زيادة الربحية

4/ يتم استخدام أدوات الإدارة على أساس الأنشطة في تنفيذ المهام اليومية داخل المكتب

قل الزمن المطلوب لإتمام الاعمال الروتينية بعد ادخال الإدارة على أساس الأنشطة

5/ تساهم الإدارة على أساس الأنشطة في تنظيم سير العمل وتقليل التأخير

التوصيات

1/ تدريب الموظفين علي نظام الإدارة علي أساس الأنشطة

2/ ضرورة استخدم نظام الإدارة علي أساس الأنشطة في المؤسسات

3/ لابد من استخدام أدوات الإدارة علي أساس الأنشطة علي انجاز العمليات بسرعة اعلي مقارنة بالطريقة الاخري

4/ لابد من توفر أنظمة الإدارة علي أساس الانشطة تحليلات يرفع من نسبة الربحية

المصادر والمراجع

أحمد نور محمد ، المحاسبة الادارية المعاصرة : مفاهيم وتطبيقات ، الاسكندرية : الدار الجامعية ، (2020م) .
حسن وصايا رمضان "تطبيقات نظامABC"،مجلة الإدارة والاقتصاد، المملكة العربية السعودية ،العدد1
حنان غيلاني، "دراسة العوامل المتحكمة في تحقيق الربحية باستخدام الأرصدة الوسيطية للتسيير وفقا لنظام المحاسبي المالي"، حالة شركة الاسمنت عين التوتة وحدة مذكرة مقدمة لاستكمال نيل شهادة الماستر في العلوم المالية والمحاسبية، ورقلة، 2011 م ـ تقرت، ما بين 2006
سهير كاظم فاضل، دور تقنية التكلفة على اساس النشاط الموجه بالوقت في توفير معلومة للوحدات الاقتصادية عن تحليل ربحية الزبون/للشركة العامة الصناعات الجلدية، (بغداد: جامعة بغداد، مجلة العلوم الاقتصادية والاجتماعية، المجلد 23، العدد 98، 2017م)
طلال جيهان، "تقييم آثار ومقومات تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في البنوك التجارية الأردنية" ،مجلة البصائر،العدد1 ،المجلة36 ،(أبريل 2004م).
عبد الغني ،عامر ياسين ،إمكانية تطبيق نظام التكاليف المبني على الأنشطة في قطاع الخدمات الأردني(عمان:دن،2005)
عبد الكريم عبد الرحيم علي ، تخفيض التكاليف باعتماد سلسلة قيمة الصناعة (العراق: جامعة البصرة ، الادارة والاقتصاد مجلة العلوم الاقتصادية ، المجلد السادس ، العدد 22 ، 2008م)
عمر عبد الحليم ،تقييم مدخل تكاليف الأنشطة على أساس الوقت بالتطبيق علي قسم الائتمان بأحد فروع البنك المصري الأهلي ،مجلة الفكر المحاسبي ،كلية التجارة ،جامعة عين شمس، العدد(1)2010م
عوض محمد الكفراوي ، المفهوم العلمي للربح في الشريعة الاسلامية ، مجلة البنوك الاسلامية ، الاتحاد الدولي للبنوك الاسلامية ، (القاهرة : دن ، 1982م)
عيسى ،حسين ،محمد،"دارسة تحليلية لمشاكل تطبيق نظام الادارة علي اساس النشاط على أساس الأنشطة"، المجلة العلمية التجاري ،جامعة عين شمس، العدد الثالث،(يوليو1997،).
عباس مهدي الشيرازي ، الجوانب النظرية ومسائل تخصيص وتحميل التكاليف غير المباشرة ، الكويت : دار السلاسل ،(2019م)
كوثر عبد الفتاح ، قياس وتوزيع الربح في البنك الاسلامي ، المعهد العالمي للفكر الاسلامي (القاهرة : دن ، 1996م)
محمد نور شبل ، نظام تكاليف الأنشطة ABC أساسيات وملامح ، كلية التجارة ، الدراسات العليا ، (مصر: جامعة الأزهر ، 2008م)
محمود رضوان عبد الفتاح ، مدخل لتحسين الميزة التنافسية والادارة على اساس الانشطة ، جامعة قناة السويس : المجلة العلمية للدراسات التجارية والبيئية ، (2022م)
هشام محمد عطية ، تطور المحاسبة الادارية وادارة التكاليف ، القاهرة : دار الفكر العربي ، (2021م) .
يوسف، احمد محمد "القياس المحاسبي لمدخل تحليل الأنشطة في إعداد الموازنة كأداة للرقابة على التكاليف "العدد11 مصر ،كلية التجارة جامعة عين شمس .